



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des P, vom 4. Jänner 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes S, vertreten durch D, vom 13. Dezember 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Berufsoffizier des Österreichischen Bundesheeres und war, wie in den Jahren 2002 und 2003, im Jahr 2004 auf einer Planstelle der „Militärischen Verbindungsstelle Brüssel“ in O dienstzugeteilt. Als ein im Ausland verwendeter Beamter (iSd Besoldungsvorschrift des § 21 Gehaltsgesetzes 1956) bezog er, wie in den Jahren 2002 und 2003, auch im Jahr 2004 unter anderem eine nach § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 steuerfreie Auslandsverwendungszulage in Höhe von 36.331,40 €.

Im Rahmen seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2004 machte der Berufungswerber unter anderem Aufwendungen für ein Virenprogramm seines PC ´c, die Kosten der doppelten Haushaltsführung sowie Familienheimfahrten und die Jahresgebühr für die Kreditkarte wie folgt geltend:

	€
--	---

N Internet Security/Aboverlängerung	36,24
Kosten der doppelten Haushaltsführung	
Zweitwohnsitz O	
Miete/Monat	757,11
Refundierung BMLV/Monat	- 671,50
Telefon Grundgebühr/Monat	13,50
Telefon Gesprächsgebühren	224,90
Differenz x 12	1.252,22
Familienheimfahrten	
Gefahrene Kilometer 12.880 amtliches Kilometergeld 0,356	4.585,28
Kreditkarte	
Jahresgebühr a	54,50

Die Abgabenbehörde erster Instanz forderte den Berufungswerber in der Folge auf die geltend gemachten Aufwendungen nachzuweisen sowie aufzugliedern. Dieser Aufforderung kam der Berufungswerber umgehend nach.

Die Aufwendungen für den Zweitwohnsitz, die Familienheimfahrten sowie die Jahresgebühr für die Kreditkarte wurden von der Abgabenbehörde erster Instanz zur Gänze nicht anerkannt. Die Ausgaben für das Virenprogramm wurden in Höhe von € 21.74 (60% des geltend gemachten Betrages) anerkannt. In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass die für die Auslandstätigkeit bezogenen steuerfreien Bezugsteile höher seien als die damit im Zusammenhang stehenden geltend gemachten Aufwendungen (z.B. Kosten der Wohnung, Familienheimfahrten) und daher keine als Werbungskosten anzuerkennenden Beträge vorlägen. Kontoführungskosten sowie die Jahresgebühr a seien der Privatsphäre zuzurechnen und daher nicht abzugsfähig. Die Aufwendungen für das Virenprogramm seien um einen Privatanteil von 40% zu kürzen gewesen.

Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht berufen und unter anderem ausgeführt, dass er seit Sommer 2002 an der NATO Schule in O Dienst versehe. Als Berufsoffizier habe er eine Planstelle an der „Militärischen Verbindungsstelle Brüssel (MVB) mit Dienstort in O . Für die Ausübung dieser Auslandstätigkeit seien ihm seitens des BMLV verschiedene Zulagen

zuerkannt worden, die jeweils für einen bestimmten Einzelaufwand berechnet worden wären. All diese Zulagen seien für Aufwendungen zugestanden worden, die allerdings in keinem Zusammenhang mit seinen Familienheimfahrten stehen würden, welche von der Abgabenbehörde erster Instanz nicht anerkannt worden sind. In diesem Zusammenhang werde auf die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2002 und 2003 verwiesen. Die Heimfahrten würden nach jeweils dienstlicher Abkömmlichkeit an den Wochenenden durchgeführt und es seien auf Grund fehlender Regelmäßigkeit weder eine finanzielle Abgeltung erfolgt noch das Pendlerpauschale gewährt worden. Eine Aufrechnung einer Auslandsverwendungs-, einer Funktions-, einer Repräsentations- oder einer Kaufkraftausgleichszulage gegen das Kilometergeld auf Grund seiner Familienheimfahrten erscheine ihm daher zu Unrecht erfolgt. Die zuerkannten Beträge seien für den jeweiligen Zweck verwendet worden und daher nicht zur Abdeckung von Familienheimfahrten vorgesehen. Zu den Kontoführungskosten werde angeführt, dass eine bargeldfreie Abrechnung diverser entstehender Ausgaben wie Miete, Telefon- oder Betriebskosten notwendig sei und daher direkt mit der doppelten Haushaltsführung im Zusammenhang stünden. Ebenso sei die Verwendung einer Kreditkarte, die auf Grund regelmäßiger Dienstreisen in das Ausland zur Buchung von Flügen und Hotels unbedingt erforderlich sei, da die Mitnahme von Bargeld in größeren Höhen nicht zweckmäßig sei und auch das Außenministerium davor abrate.

Es werde daher um Stattgabe des Berufungsbegehrens gebeten.

Die Abgabenbehörde erster Instanz legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Rechtmittelbehörde vor, da wegen der Nichtankennung der Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung, den Familienheimfahrten, den Kontoführungskosten sowie der Kreditkartengebühr eine Berufung betreffend die Jahre 2002 und 2003 beim Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Salzburg (UFS, Salzburg), Senat 6 (GZ. RV/0262-K/05) anhängig war.

Der Berufungswerber wurde von den Referenten des UFS, Salzburg zu einem Erörterungstermin geladen. In den am 11. Juli 2006 durchgeführten Erörterungsgesprächen wurde der Verfahrensstand unter Berücksichtigung der Sach- und Rechtslage mit dem Berufungswerber und der Vertreterin des Finanzamtes eingehend besprochen. Zur Wahrung des Parteiengehörs wurden die Verfahrensparteien nachweislich mit dem Inhalt eines Aktenvermerkes konfrontiert, den der Referent des Senates 6 mit einem Bediensteten der Besoldung des BM für Landesverteidigung betreffend die Auslandsbesoldungsansprüche des Berufungswerbers und dessen aktenkundigen Bezugsnachweis über den Bezugsmonat Juni 2003 geführt hat. In diesem Aktenvermerk vom 13. Juni 2006 wurde vom Referenten des Senates 6 folgendes festgehalten:

„Im Lohnsteuerakt des Berufungswerbers befindet sich auf Seite 11/2002 ein Bezugsnachweis für Juni 2003. Aus diesem kann entnommen werden, dass der Berufungswerber Nebengebühren und sonstige Geldleistungen für seine Auslandsverwendung, unter verschiedenen Bezugsschlüsseln ausgewiesen, ausbezahlt erhalten hat.“

Fest steht, dass diese Auslandsverwendungszulagen steuerrechtlich unter die Steuerbefreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 zu subsumieren sind. Lt. der dem FA übermittelten Jahreslohnzettel wurde an den Berufungswerber unter diesem Titel im Jahr 2002 ein Betrag von € 26.308,80 und im Jahr 2003 ein Betrag von € 35.944,20 ausbezahlt. Es ergeben sich dazu jedoch allgemeine Fragen, nämlich was die einzelnen Nebengebührenschlüssel bedeuten und was mit dem jeweiligen Bezugsteil besoldungsrechtlich abgegolten wird?

Der Bedienstete (A) erteilte dazu folgende Auskünfte:

Bundesbedienstete haben bei Entsendung ins Ausland (z.B. wie gegenständlich bei einer Dienstzuteilung) für den Zeitraum der Auslandsverwendung (Dienst- u. Wohnort im Ausland), Anspruch auf Gewährung von Auslandszulagen nach § 21 Gehaltsgesetz (GehG) 1956.

Die Höhe und Art der „Auslandsverwendungszulagen“ werden in Auslandsverwendungsverordnungen (AVV) und Bundesgesetzbüchern (BGBI) kundgemacht (einheitliche Bundesbesoldung – Absprache mit BKA und jeweiligen Ministerium). Nähere Angaben darüber, was mit der jeweiligen AZ abgegolten wird, müsse den diesbezüglichen Besoldungsvorschriften entnommen werden. Zum Bezugsnachweis 6/2003 des Berufungswerbers ist zu bemerken, dass der Schlüssel,

- 9452/AZK: die allgemeine Kaufkraftausgleichszulage (5% vom Inlandsbezug),
- 9443/AZ: Funktionszuschlag als L, in der Verwendungsgruppe M BO 2, an der Militärvertretung in Brüssel mit Dienstort in O (Zone M),
- 9444/AZ: reiner Repräsentationskostenersatz (div. Einladungen), zwar mtl. Pauschal jedoch jährliche Belegnachweispflicht – Abrechnung
- 9445/AZ: Kaufkraftausgleichszulage (Zonenzuschlag) gegenst. für Dienstort „M“
- 9450/AZ: Auslandsverwendungszulage (Sockel- od. Grundbetrag) gegenst. mit Zonenzuschlag „M“,
- 9446/AZ: Wohnkostenzuschuss (100 % der Kaltmiete),
- 9447/AZ: Zuschuss für drei Kinder und
- 9750/AE: reine Aufwandsentschädigung (z.B. erh. Bekleidungsaufwand etc.).

betrifft.

Ergänzend wies der A auch darauf hin, dass ein Bundesbediensteter Anspruch auf eine Auslandszulage nach § 21 GehG hat, dann ist für diesen, was die ausl. Dienstzuteilung anbelangt, die Reisegebührenvorschrift (RGV) 1955 nicht anzuwenden.

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass der Bw. nach der RGV weder eine „Dienstzuteilungsgebühr“ noch „Fahrtkosten für Familienbesuchs- bzw.

Heimatlurlaubsfahrten“, nicht steuerbar (steuerfrei) nach § 26 EStG 1988, in den Kalenderjahren 2002 und 2003 im Zusammenhang mit seinem „Auslandsaufenthalt“ ausbezahlt bekommen hat.“

Vom Referenten des Senates 6 wurde unter anderem darauf hingewiesen, dass nach der ständigen Judikatur der Höchstgerichte (siehe VfGH vom 23. 06. 2006, V8/04 VwGH vom 11. 04. 1983, 82/12/0014) eine Auslandsverwendungszulage eine sogenannte „besoldungsrechtliche Einheit“ darstelle. Demnach gehe das Gehaltsgesetz von einer einzigen Auslandsverwendungszulage aus, deren Bemessung sich aus mehreren Komponenten ergibt,

ohne dass deshalb kumulativ gebührende Zulagen vorlägen. Die vom Referenten des Senates 6 an den Berufungswerber gerichtete Frage, ob er einen Nachweis darüber erbringen könne, welche Aufwendungen mit der Auslandsverwendungszulage „Bezugsschlüssel 9450“ besoldungsrechtlich abgegolten seien, vermochte dieser nur mit „nein“ zu beantworten. Zur Frage, welche Nachweise der Berufungswerber für die Behauptung habe, dass alle nach § 21 Gehaltsgesetz ausbezahlten Zulagenkomponenten keinen Kostenersatz für Familienheimfahrten beinhalten würden, teilte der Berufungswerber mit, dass sich diese Überlegung daraus ergäbe, dass aus den angewiesenen Auslandsverwendungszulagen nicht entnommen werden könne, dass darin Aufwandsentschädigungen für Familienheimfahrten inkludiert seien. In der Niederschrift des Senates 6 über den Verlauf des Erörterungsgespräches vom 11. Juni 2006 wurde unter anderem auch festgehalten, dass der Berufungswerber sein Berufungsbegehren bezüglich des Streitjahres 2002 um die Geltendmachung von Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe von 2.100,00 € erweiterte und im Streitjahr 2003 auch die Nichtanerkennung der Kreditkartengebühr (a) in Höhe von 54,50 € als Werbungskosten bekämpfte. Im Übrigen hielt der Berufungswerber seine ursprünglichen Antrags- und Berufungsbegehren zur Gänze aufrecht, wobei er ergänzend auf seine bisherige Argumentationslinie verwies ohne jedoch dafür geeignete Beweismittel vorzulegen oder anzubieten. Von der Behördenvertreterin des Finanzamtes wurde der Antrag gestellt, auch die im Zuge des Erörterungsgespräches nunmehr neu bzw. ergänzend gestellten Berufungsbegehren des Berufungswerbers (Kalenderjahr 2002: Familienheimfahrten 2.100,00 € und Kalenderjahr 2003: Kreditkartengebühr 54,50 €) als unbegründet abzuweisen. Auf die im Rahmen des Erörterungstermins gestellte Frage des Referenten des UFS, Salzburg, Senat 3 (RV/0276-S/06), ob die geltend gemachten Aufwendungen für die N Internet Security Aboverlängerung in Höhe von € 36,24 bereits um einen Privatanteil (40%) gekürzt worden seien, gab der Berufungswerber an, dass er ohnehin nur 60% des Aufwandes geltend gemacht habe. Die vorgenommene Kürzung sei daher zu Unrecht erfolgt. Die Vertreterin des Finanzamtes stimmte der Anerkennung eines weiteren Betrages in Höhe von € 14,50 zu, sodass insgesamt der vom Berufungswerber geltend gemachte Betrag (€ 36,24) als Werbungskosten anzuerkennen sei.

Die vom Berufungswerber vorgenommene Berechnung für die Aufwendungen der Zweitwohnung in O wurde nachvollzogen und festgestellt, dass möglicherweise ein Berechnungsfehler vorliege. Der Berufungswerber nahm eine Überprüfung seiner gemachten Angaben vor und machte in der Folge einen höheren Betrag als Werbungskosten geltend (insgesamt € 1.774,22). Die geltend gemachten Aufwendungen für die Telefongebühren (Grund- und Gesprächsgebühren) habe Telefongespräche mit seiner Familie betroffen.

Hinsichtlich der Frage nach seinem Familienstand, werde auf die Niederschrift des UFS, Salzburg, Senat 6 (Geschäftszahl: RV/0262-K/05) vom gleichen Tag verwiesen.
Die Geltendmachung dieses Betrages wird vom Berufungswerber nach Erörterung der Sach- und Rechtslage zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 sind bei Auslandsbeamten (§ 92 leg.cit.) die Kaufkraftausgleichszulage, die Auslandsverwendungszulage gemäß § 21 des Gehaltsgesetzes 1956 sowie Kostenersätze und Entschädigungen für den Heimurlaub oder dem Grunde und der Höhe nach gleichartige Bezüge, Kostenersätze und Entschädigungen auf Grund von Dienst-(Besoldungs-)ordnungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts von der Einkommensteuer befreit.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben

- objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbstständigen Tätigkeit stehen und
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und
- nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung selbst dann nicht abgezogen werden, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Des weiteren dürfen nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen, mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 EStG 1988 oder mit Kapitalerträgen, die gemäß § 37 Abs. 8 EStG 1988 mit einem besonderen Steuersatz versteuert werden, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Kosten doppelte Haushaltsführung

Im gegenständlichen Berufungspunkt ist die Nichtanerkennung der vom Berufungswerber als Werbungskosten insgesamt geltend gemachte Betrag für die doppelte Haushaltsführung

(Wohnungskosten, Telefongebühren Stromkosten und Familienheimfahrten) in Höhe von € 5.837,50 für das Jahr 2004 strittig.

Das Finanzamt versagte, wie für die Jahre 2002 und 2003, auch bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2004 den angeführten Werbungskosten die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten, da die geltend gemachten Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung durch die vom Berufungswerber steuerfrei bezogenen Auslandsverwendungszulagen in Höhe von € 36.331,40 zur Gänze abgedeckt würden und daher unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG 1988 fielen.

Die Steuerfreiheit der dem Berufungswerber auf Grund seiner Auslandstätigkeit gewährten Auslandsverwendungszulage gründet sich auf § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 iZm § 21 des Gehaltsgesetzes 1956 über die Bezüge von Bundesbeamten. Diese Steuerfreiheit steht auch Arbeitnehmern zu, die gleichartige Zulagen von Körperschaften des öffentlichen Rechts erhalten. Soweit die Verwendung eines Beamten zusätzlich besondere Kosten verursacht, gebührt diesem Beamten zum Monatsbezug eine so genannte Auslandsverwendungszulage, die nicht der Einkommensteuer unterliegt. Bei der Bemessung der Auslandsverwendungszulage wird auf die dienstrechtliche Stellung und die dienstliche Verwendung des Beamten, auf seine Familienverhältnisse etc. Bedacht genommen. Dem Charakter nach gilt die Auslandsverwendungszulage als Aufwandsentschädigung. Durch die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 werden demnach Aufwandsentschädigungen (Einkünfte) steuerfrei gestellt, die einzig dem Umstand Rechnung tragen, dem Beamten jene besonderen Kosten bzw. Aufwendungen steuerbegünstigt abzugelten, die diesem durch die Auslandsentsendung erwachsen. Eine nach dem Gesetzeszweck gebotene Auslegung der Steuerbegünstigung legt es nahe, dass darin keinesfalls ein Zweck erblickt werden kann, allgemeine Zulagen (wie z.B. geldwerte Vorteile oder Bezüge die als Impuls für die Auslandseinsatztätigkeit dienen mögen) durch den Dienstgeber steuerfrei zu stellen. Entsprechend dem durchgeführten Ermittlungsverfahren und dem Akteninhalt steht unstrittig fest, dass dem Berufungswerber auf Grund seiner Auslandsentsendung auch im gegenständlichen Streitjahr eine Kaufkraftausgleichs- und Auslandsverwendungszulage in Höhe von € 36.331,40 gemäß den Bestimmungen des § 21 Gehaltsgesetz 1956 von seinem Dienstgeber gewährt worden war und diese Bezugsteile nach § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 steuerfrei an den Berufungswerber zur Auszahlung gelangten.

Der Normzweck des § 20 Abs. 2 EStG 1988 ist wiederum Ausdruck des allgemeinen steuerlichen Rechtsgrundsatzes, nach dem einer fehlenden Steuerpflicht auf der einen Seite das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenübersteht (siehe Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, Tz 149 zu § 20). Diesem Grundsatz folgend führte das Finanzamt zu Recht aus, dass nur jene Aufwendungen bzw. Ausgaben, welche

nicht durch (steuerfreie) Kostenersätze seitens des Dienstgebers oder von dritter Seite abgedeckt werden würden, als Werbungskosten zum Ansatz kommen könnten. Aus diesem Grunde sind die durch die Auslandstätigkeit entstandenen, dem Grunde nach abzugsfähigen Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung bei der Ermittlung der Werbungskosten den steuerfreien Bezügen und Kostenersätzen, die für den Auslandseinsatz gewährt worden waren, gegenzurechnen (vgl. auch Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG 1988, Bd. IIIA, § 16 Tz 3). Für die Zulässigkeit der Verknüpfung von (berufsbedingten) Aufwendungen oder Ausgaben und steuerfreier Einnahmen hat der Gesetzgeber durch den Regelungsinhalt des § 20 Abs. 2 EStG 1988 aber auch auf das Erfordernis eines "unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs" abgestellt. Dieser Begriff des "unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs" ist nicht nur im Sinne einer finalen Verknüpfung zu verstehen - somit solcher Art, dass die Ausgaben getätigt werden, um dadurch nicht steuerpflichtige Einnahmen zu erzielen - sondern es genügt bereits ein klar abgrenzbarer, objektiver Zusammenhang zwischen beiden Größen (vgl. VwGH vom 16. 12. 1986, 84/14/0127). Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Ausgaben und den steuerfreien Einnahmen (Entschädigungen) besteht sohin aufgrund der gesetzlichen Regelung nur dann, wenn es sich bei den Ausgaben um besondere Kosten - bedingt durch die Ausübung des Dienstes oder aus Anlass der Ausübung des Dienstes im Ausland - handelt.

Im gegenständlichen Verfahren ist diese Tatbestandsfrage zu bejahen, da die Dienstzuteilung des Berufungswerbers, aus der die steuerfrei bezogenen Auslandsverwendungszulagen resultieren, als kausal für die geltend gemachten Werbungskosten (Kosten doppelter Haushaltsführung) anzusehen sind. Folglich ist nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates ein klar abgrenzbarer objektiver und nicht ein bloß allgemeiner Zusammenhang zwischen den von dem Berufungswerber geltend gemachten Werbungskosten, nämlich bei den strittigen Kosten der doppelten Haushaltsführung und den steuerfreien Einnahmen (pauschalen Aufwandsentschädigungen) gegeben, weshalb diese Ausgaben grundsätzlich auch zu Recht vom Finanzamt mit den bezogenen steuerfreien Einnahmen des Berufungswerbers im Jahr 2004 in Höhe von € 36.331.40 gegenverrechnet worden waren. Diese rechtliche Überlegung korrespondiert auch mit der besoldungsrechtlichen Bestimmung des § 21 Abs. 1 Z 2 Gehaltsgesetz 1956, wonach dem Beamten, solange er seinen Dienstort im Ausland hat und dort wohnen muss, eine monatliche Auslandsverwendungszulage gebührt, wenn ihm durch die Ausübung des Dienstes oder aus Anlass der Ausübung des Dienstes im Ausland besondere Kosten entstehen. Entsprechend dem Berufungsvorbringen des Berufungswerbers gilt im vorliegenden Berufungsfall jedoch auch zu erforschen, welche Aufwandskomponenten allenfalls durch die steuerfreie Auszahlung der Auslandsverwendungszulagen durch den Dienstgeber vergütet worden waren.

Die Norm des § 21 Gehaltsgesetz (GehG) 1956, in welcher die Kaufkraftausgleichs- und Auslandsverwendungszulage für im Ausland verwendete Beamte geregelt ist, lautet auszugsweise wie folgt:

„§ 21 (1) Dem Beamten gebührt, solange er seinen Dienstort im Ausland hat und dort wohnen muss,

1. *eine monatliche Kaufkraftausgleichszulage, wenn die Kaufkraft des Euro dort geringer ist als im Inland,*
2. *eine monatliche Auslandsverwendungszulage, wenn ihm durch die Ausübung des Dienstes oder aus Anlass der Ausübung des Dienstes im Ausland besondere Kosten entstehen, und ...*

(3) Bei der Bemessung der Auslandsverwendungszulage und des Auslandsaufenthaltszuschusses ist auf folgende Umstände billige Rücksicht zu nehmen:

1. *auf die dienstliche Verwendung des Beamten,*
2. *auf seine Familienverhältnisse,*
3. *auf die Kosten der Erziehung und Ausbildung seiner Kinder und*
4. *auf die besonderen Lebensverhältnisse im ausländischen Dienst- und Wohnort.*

Die Bundesregierung kann die Bemessung durch Verordnung näher regeln.

(4) Die Kaufkraftausgleichszulage und die Auslandsverwendungszulage sind mit dem jeweiligen Monatsbezug im Voraus auszuzahlen. Abrechnungszeitraum für den Ausländeraufenthaltszuschuss ist der Kalendermonat, in dem die besonderen Kosten entstanden sind. ...

(12) Die Kaufkraftausgleichszulage, die Auslandsverwendungszulage, der Auslandsaufenthaltszuschuss und der Folgekostenzuschuss gelten als Aufwandsentschädigung und sind vom zuständigen Bundesminister im Einvernehmen mit dem Bundesminister für öffentliche Leistung und Sport zu bemessen.“

Aus der ständigen Dienstrechtsjudikatur der Höchstgerichte (vgl. VwGH 18. 06. 1980, 2321/79; 11. 04. 1983, 82/12/0014; 15. 05. 1985, 83/09/0146; 01. 02. 1995, 92/12/0293; 12. 12. 1995, 94/12/0123 sowie VfGH 23. 06. 2004, V8/04) zum § 21 des GehG 1956 geht hervor, dass die Auslandsverwendungszulage kraft Gesetzes ein unteilbares Ganzes – also eine Besoldungsrechtliche Einheit – darstellt, wenngleich bei Bemessung der Zulage nach Anordnung des § 21 Abs. 3 GehG 1956 auf verschiedene Komponenten Rücksicht zu nehmen ist. Aus der Rechtsprechung der oben angeführten Dienstrechtsjudikate leitet der Unabhängige Finanzsenat in freier Beweiswürdigung ab, dass der Besoldungsanspruch nach § 21 GehG 1956 im Wesentlichen eine pauschalierte (einheitliche) Aufwandsentschädigung darstellt, der alle Mehrkosten – also auch Aufwendungen im Zusammenhang von Familienheimfahrten – eines Beamten im Zusammenhang mit dessen Verwendung an einem ausländischen Dienstort abgelten soll.

Die Ansicht des Berufungswerbers, dass ein Aufwandsersatz für Familienheimfahrten im § 21 GehG 1956 nicht explizit angeführt sei und folglich von seiner Dienstgeberseite kein steuerfreier Kostenersatz für Familienheimfahrten geleistet wurde vermag, nicht zu überzeugen. Fest steht vielmehr, dass ein Anspruch auf eine Auslandsverwendungszulage

nach § 21 GehG 1956 einen Kostenersatz für „Familienheimfahrten oder Heimataufenthalte“ durch die Reisegebührenvorschrift (RGV) 1955 nicht zulässt bzw. sogar ausschließt (siehe auch §§ 25 und 26 RGV 1955). Dies lässt wiederum den Schluss zu, dass sehr wohl auch Aufwandsersatzkomponenten für Familienheimfahrten in der „pauschalen Aufwandsentschädigung“, als solche wird die in Rede stehende Auslandsverwendungszulage iSd § 21 GehG 1956 vom Unabhängigen Finanzsenat gewertet, inkludiert sind. In diesem Zusammenhang vermochte der Berufungswerber auch keinen konkreten Beweis darüber zu führen welche Aufwendungen oder Kosten mit dem steuerfrei ausbezahnten Auslandsverwendungszulagenanteil (9450/AZ), Sockel- oder Grundbetrag von monatlich 575,00 € von Seiten des Dienstgebers besoldungsrechtlich abgegolten worden wären. Aber auch die „Auslandsbesoldungsrichtlinie“ des Bundesministers für öffentliche Leistung und Sport vom 2., welche unter anderem die Bemessung der Auslandsverwendungszulage zum Inhalt hat, beinhaltet keine konkrete Aussage darüber.

Zu den strittigen Kosten der Familienheimfahrten in Höhe von € 4.585,28 ist anzumerken, dass nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung die Aufwendungen eines Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) im Rahmen der durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 normierten betragsmäßigen Beschränkung Werbungskosten darstellen, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Die Fahraufwendungen für die Familienheimfahrten sind der Höhe nach mit der höchsten Pendlerpauschale (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988) begrenzt (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz 1988, Kommentar, § 20 Tz 104/11).

Durch diese Limitierung der Kosten für Familienheimfahrten wäre dem Berufungswerber dem Grunde nach für das Streitjahr 2004 ein Betrag von € 2.421,- zuzerkennen gewesen. Jedoch führt zweifelsohne bereits ein Herauslösen des oben angesprochenen „pauschalierten Sockel- oder Grundbetrages“ von monatlich 575,00 € (9450/AZ) von der übrigen steuerfrei ausbezahnten Auslandsbesoldung zur Feststellung, dass durch die Gegenverrechnung des angesprochenen Auslandsverwendungszulagenanteils im Kalenderjahr 2004 in Höhe von € 6.900,- (12 x € 575,-) mit den begehrten Aufwendungen für Familienheimfahrten kein als Werbungskosten anzuerkennender Aufwandsbetrag im Streitjahr 2004 verbleibt.

Wenn der Berufungswerber hingegen vermeint, dass zwischen den von ihm im Streitjahr nach § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 bezogenen Auslandsverwendungszulagen und den von ihm geltend gemachten Kosten für Familienheimfahrten kein unmittelbarer Zusammenhang bestehe, so ist diesem entgegenzuhalten, dass er für diese Behauptung keine konkreten Beweismittel im Zuge des Berufungsverfahrens vorzulegen vermochte.

Der Unabhängige Finanzsenat vertritt daher die Ansicht, dass der unmittelbare Bedingungszusammenhang der in Streit stehenden Aufwendungen im kausalen Zusammenhang mit der Auslandsdienstzuteilung des Berufungswerbers steht. Werden somit – wie gegenständlichen Streitjahr 2004 – pauschale Aufwandsentschädigungen zur Abgeltung von Aufwendungen für eine Dienstverwendung im Ausland gewährt, sind diese Bezüge (Aufwandsentschädigungen) gemäß § 3 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 nicht steuerpflichtig, die damit pauschal abgegoltenen Aufwendungen sind jedoch nicht als Werbungskosten absetzbar. Andernfalls wäre der im § 20 Abs. 2 EStG 1988 normierte allgemeine steuerliche Rechtsgrundsatz, nach dem einer fehlenden Steuerpflicht auf der einen Seite das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenübersteht, verletzt. Wenn die Abgabenbehörde erster Instanz auf Grund der vorliegenden Sach- und Aktenlage und unter Anwendung der Norm des § 20 Abs. 2 EStG 1988 bei den geltend gemachten Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung in Höhe von € 5.837,50 im Streitjahr 2004 zur Ansicht gelangte, dass die diesbezüglich geltend gemachten Werbungskosten den jährlich steuerfrei ausbezahlten Auslandsverwendungszulagen des Berufungswerbers gegenzurechnen seien, so kann der Unabhängige Finanzsenat in dieser Vorgangsweise bzw. Berechnungsart keine Rechtswidrigkeit erkennen.

Die Berufung des Streitjahres 2004 war daher in diesem Punkte aus den angeführten Gründen als unbegründet abzuweisen.

Kontoführungskosten und Kreditkartengebühr:

In diesem Zusammenhang wird auf die Ausführungen der an den Berufungswerber ergangenen Berufungsentscheidung des UFS, Salzburg, Senat 6 vom 28. September 2006 (RV/0262-K/05) verwiesen.

Aboverlängerung Virenprogramm

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1972 sind Aufwendungen für Arbeitsmittel (z.B. Werkzeug und Berufskleidung) Werbungskosten.

Zur Frage eines Computers als Arbeitsmittel hat der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinen Erkenntnissen vom 14. 11. 1990, 89/13/0042 und vom 10. 05. 1994, 93/14/0104, Stellung genommen und ausgesprochen, dass nur dann ein Arbeitsmittel vorläge, wenn der Computer zur Erbringung der vom Beschwerdeführer zu leistenden Arbeit tatsächlich erforderlich ist.

Im gegenständlichen Verfahren ist davon auszugehen, dass der vom Berufungswerber (privat erworbene) und für dienstliche Zwecke verwendete Computer überwiegend für die von ihm im Rahmen seiner Aufgaben einer (Planstelle der „Militärischen Verbindungsstelle Brüssel in O“) im Jahr 2004 zu leistenden Arbeit als L tatsächlich erforderlich gewesen ist. Die Aufwendungen für das Virenprogramm stehen daher im beantragten Ausmaß (€ 36,24) als

Werbungskosten zu. Die abzugsfähigen Werbungskosten im Streitjahr 2004 betragen daher € 245,44.

Der Berufung des Streitjahres 2004 war in diesem Punkte stattzugeben und der angefochtene Bescheid abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 18. Jänner 2007